



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 19515.722062/2012-46  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-004.261 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2014  
**Matéria** Contribuição Previdenciária  
**Recorrente** BRESCO COMPANHIA BRASILEIRA DE ENERGIA RENOVAVEL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2010

AI's DEBCAD's sob nºs 51.012.2728 e 51.012.2736.

TEMPESTIVIDADE. NULIDADE DA INTIMAÇÃO DA DECISÃO SINGULAR PELO MEIO ELETRÔNICO, e; DA OMISSÃO QUANTO À PRÉVIA INDICAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO DOS PROCESSOS SUBMETIDOS AO REGIME DO PROCESSO DIGITAL (e-processo)

Para ser intimado pelo meio eletrônico é necessário que o contribuinte tenha autorizado tal comportamento, segundo inteligência do artigo 23, § 4º, I e II e § 5º do Decreto 70.235/72.

Compulsando os autos não se verifica autorização expressa por parte do Recorrente nenhuma autorização de receber intimação por meio eletrônico. Aliás, não há nem mesmo oferta de tal endereço, razão pela a data inicial da intimação da decisão de piso o dia 03 de junho de 2013 e a data da protocolização o dia 29 do mesmo mês e ano, o que deságua na tempestividade.

**LEGÍTIMO ENQUADRAMENTO DA RECORRENTE COMO AGRO-INDÚSTRIA DURANTE A FASE PRÉ-OPERACIONAL.**

Desconsideração do objeto social da empresa, face a fase inicial de operação, onde não houve a colheita agrícola e instalação de equipamento. Improcedência da fiscalização para desconsiderar o objeto social da empresa.

Período preparatório que antecede o início efetivo da produção não desfigura e tão pouco descaracteriza a atividade fim, em si mesma, até que ela se torne efetivamente produtiva.

No caso em tela, agroindústria possui uma fase operacional longa, ainda que não tenha problemas externos, como os apontados no presente recurso voluntário, e isto implica em períodos que podem ultrapassar dois ou três anos.

**DESCONSIDERAÇÃO DO OBJETO DA EMPRESA**

Desconsideração do objeto social da empresa sem demonstrar a efetividade de outra atividade. A fiscalização não pode desconsiderar o objeto social da empresa sem demonstrar o exercício de outra atividade.

No caso em tela, por questões extra-vontade do contribuinte, a efetiva colheita e produção agro-industrial levou cerca de três anos, mas ainda assim a fiscalização desconsiderou ao seu objeto sem demonstrar outra atividade.

MULTA.

NORMAS GERAIS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTAS. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. NATUREZA JURÍDICA. PENALIDADE. IDENTIDADE.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, para aplicação da regra expressa no CTN, deve-se comparar as penalidades sofridas, a(s) antiga(s) em comparação com a(s) determinada(s) pela nova legislação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, devido à conceituação da atividade da empresa, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; III) Por unanimidade de votos: a) em conhecer do recurso, nos termos do voto do Relator. Redator: Marcelo Oliveira

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira – Presidente/Redator Designado

*(assinado digitalmente)*

Wilson Antonio de Souza Correa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Daniel Melo Mendes Bezerra, Andrea Brose Adolfo, Natanael Vieira dos Santos, Manoel Coelho Arruda Junior, Wilson Antonio de Souza Correa.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário anatematizando o Acórdão sob nº 1644.006 exarado pela 12ª Turma da DRJ/SP1 que manteve os lançamentos em sua integralidade.

A Autuação fiscal se deu contra a Recorrente, e fora constituído pelos Autos de Infração (AI's) abaixo:

1. Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 51.012.2728, relativo às contribuições da parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados a seu serviço, destinadas à Seguridade Social, no montante de R\$ 57.789.286,91 ( cinquenta e sete milhões, setecentos e oitenta e nove mil e duzentos e oitenta e seis reais e noventa e um centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências de 01/2009 a 08/2010;
2. Auto de Infração de Obrigação Principal AIOP DEBCAD nº 51.012.2736, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, no montante de R\$ 7.735.357,80 (sete milhões, setecentos e trinta e cinco mil e trezentos e cinquenta e sete reais e oitenta centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências de 01/2009 a 08/2010.

Diz a Fiscalização que a Recorrente é uma empresa onde seu objeto é a fabricação de álcool, como atividade econômica principal e, como atividades econômicas secundárias, o cultivo de cana-de-açúcar, e o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.);

Levantamentos: C2 – Contribuição sobre a Folha de Pagamento, onde foram lançadas as contribuições correspondentes à parcela da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, incidentes sobre o salário de contribuição constante da folha de pagamento, nas competências 05/2010 a 08/2010; C3 – Contribuição sobre a Folha de Pagamento, onde foram lançadas as contribuições correspondentes à parcela da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, e as destinadas a outras Entidades e Fundos Terceiros, incidentes sobre o salário de contribuição constante da folha de pagamento, nas competências 06/2010 a 08/2010; C4 – Contribuição sobre a Folha de Pagamento, onde foram lançadas as contribuições correspondentes à parcela da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, e as destinadas a outras

Entidades e Fundos Terceiros, incidentes sobre o salário de contribuição constante da folha de pagamento, nas competências 01/2009 a 06/2010.

Considerou a Fiscalização como fato gerador para justificar o lançamento: i) O fato de a Recorrente ter se enquadrado como Agroindústria, como atividade econômica principal a "Fabricação de álcool", cujo CNAE é 19.31400; ii) Que a Recorrente ficou por um longo período contabilizando despesas operacionais como sendo pré-operacionais, inclusive as referentes ao pagamento mensal de salários de seus empregados, nas mais diversas funções, durante 03 (três) anos; iii) Que uma parcela muito grande de funcionários da Recorrente, que constam nas folhas de pagamento dela exerce atividades variadas, de natureza administrativa, não relacionadas com o meio rural, recebendo valores altos de salários, não compatíveis com empregado rural, e iv) A Recorrente não demonstrou em sua escrituração contábil, tampouco em suas folhas de pagamento, quais os centros de custo de seus estabelecimentos agrícolas, industriais ou comerciais, separadamente, remanescendo dúvida sobre a natureza da atividade dos correspondentes quadros de funcionários de cada uma de suas projeções.

Diz que a Recorrente deixou de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP o salário de contribuição de diversos segurados empregados, bem como, em alguns casos, informou valores a menor, em alguns estabelecimentos, e em todos os estabelecimentos utilizou o enquadramento incorreto, fato que resultou em contribuição devida não declarada.

Nestas razões a Recorrente infringiu o art. 32, inciso IV, parágrafos 3º e 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, sendo-lhe aplicada a multa prevista no art. 284, inciso II, e art. 373 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c art. 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, valor atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 02, de 06/01/2012

Assim para as infrações ocorridas antes de 04/12/2008, foi observado o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, "c" do CTN, comparando se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a imposta pela legislação superveniente constatou-se que a multa mais benéfica, nas competências 10/2007 a 11/2008, inclusive 13º Salário, é aquela imposta pela lei nº 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Não houve ocorrência de circunstâncias agravantes.

Ao ser intimada apressou em impugnar o lançamento, com suas razões, cujas quais não foram suficientes para modificar a autuação.

Em 03 de junho de 2013 tomou conhecimento da decisão de piso e no dia 29 de junho do mesmo ano aviou o presente remédio recursivo, com alegações abaixo, cujas quais passamos analisar.

É a síntese do necessário.

## Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

O presente Recurso Voluntário foi aviado dentro do trintídio e acode os demais requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo análise dos argumentos expendidos para, ao final, julgamento deles.

### **TEMPESTIVIDADE. NULIDADE DA INTIMAÇÃO DA DECISÃO SINGULAR PELO MEIO ELETRÔNICO, e; DA OMISSÃO QUANTO À PRÉVIA INDICAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO DOS PROCESSOS SUBMETIDOS AO REGIME DO PROCESSO DIGITAL (e-processo)**

Consta nos autos a Intimação 504/2013 exarado pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – DERAT/SPO encaminhada ao Recorrente, com a seguinte redação:

*INTERESSADO: BRESCO – COMPANHIA BRAS DE ENERGIA RENOVÁVEL*

*CNPJ/CPF: 08.070.566/0001-00*

*PROCESSO: 19515.722061/2012-00*

*ASSUNTO: AUTO DE INFRACAO - ASSUNTOS PREVIDENCIÁRIOS*

*DEBCAD: 37.277.360-5, 37.277.361-3 e 37.277.359-1*

*Senhor Contribuinte,*

*Pela presente dá-se ciência do Acórdão DRJ/SPOI Nº 16-44.006, de 21 de fevereiro de 2013, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, cuja cópia segue anexa.*

*Considera-se data da ciência, quando por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do sujeito passivo.*

*Assim, fica o contribuinte supramencionado intimado a recolher, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta, o crédito tributário exigido.*

*Para pagamento ou parcelamento do débito, o contribuinte deverá se dirigir ao CAC - Centro de Atendimento ao Contribuinte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para a retirada do documento para recolhimento.*

*É facultado recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dentro do mesmo prazo de 30 (trinta dias) da ciência da*

*intimação. Em caso de interposição de recurso, este deverá ser protocolado no CAC.*

*Transcorrido o prazo acima sem as devidas providências do contribuinte, dar-se-á início a novo prazo de 30 dias para cobrança amigável, findo o qual o processo será encaminhado à cobrança executiva, caso não tenha ocorrido o pagamento. A não regularização implicará na inclusão da empresa no Cadastro Informativo de Débitos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais – CADIN.*

*É facultado vista do processo, no órgão emitente, ao interessado ou pessoa por ele legalmente autorizada dentro de igual prazo.*

MF/RFB/SRRF-8°/DERAT/SPO DICAT/EQCOB

EM 04/03/2013

*(Assinado Digitalmente)*

MOSHE PENHA CARNEIRO

ATRFB - Matr. 1.799.127

Ainda nos autos consta termo de ciência da decisão por decurso de prazo.

Nos termos abaixo:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 19515.722061/2012-00

INTERESSADO: BRENCO - COMPANHIA BRASILEIRA DE

ENERGIA RENOVÁVEL

DESTINATÁRIO:

TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO

*Foi dada ciência, ao Contribuinte, dos documentos relacionados abaixo, por decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal.*

*Data da disponibilização na Caixa Postal: 04/03/2013*

*Data da ciência por decurso de prazo: 19/03/2013*

*Acórdão de Impugnação*

*Intimação de Resultado de Julgamento*

*DATA DE EMISSÃO : 24/03/2013*

*Executar Julgamento/Despacho / RECEITA FEDERAL - PARA  
USO DO SISTEMA EQCOB - PROC ORIUNDOS DRJ EQCOB-  
DICAT-DERAT-SP DICAT-DERAT-SP SP SÃO PAULO DERAT*

Como se verifica acima a Unidade Preparadora considerou a ciência da decisão de piso por meio digital. E neste diapasão, como foi disponibilizado em caixa postal no dia 04/03/2013, e, portanto, como termo de início para contagem de prazo seria o dia 19 daquele mês e ano, findaria o trintídio no dia 18 de abril de 2013.

Desta forma, como o presente Recurso Voluntário foi interposto no dia 29 de junho de 2013, CERTIFICOU a Unidade Preparadora que o remédio aviado ao CARF é intempestivo.

Alega a Recorrente a tempestividade do recurso aviado, eis que o mesmo foi interposto antes do vencimento trintídio, já que tomou conhecimento no dia 03 de junho de 2013 e no mesmo mês e ano, no dia 29, portanto, 26 dias após, aviou o presente remédio, demonstrando a sua tempestividade.

Na sua peça recursiva alega que cabe ao CARF decidir sobre a perempção (tempestividade) ou não do recurso, segundo inteligência do artigo 35 do Decreto 70.235/72. 'In verbis':

*Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.*

De fato, há razão a Recorrente quanto a decisão de tempestividade ou não, mas há de se trazer à lume que a Unidade Preparadora, tão somente certificou o seu entendimento de que estava intempestivo o remédio aviado.

Quanto a intimação da decisão singular pelo meio eletrônico há de considerar o que determina o Decreto 70.235/72, artigo 23. 'In verbis':

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

....

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

.....

*§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

***I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (GN)***

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (GN)*

*§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)(GN)*

Mas, não é só, pois há violação também ao § 3º do artigo 1º da Portaria SRF sob nº 259/2006, eis que compulsando os autos não se verifica autorização expressa por parte do Recorrente receber intimação por meio eletrônico e nem tão pouco informação ao sujeito passivo de que no mencionado processo é permitida a prática de atos eletrônicos. Aliás, não há nem mesmo oferta de tal endereço.

*Portaria SRF nº 259, de 13 de março de 2006*

***Art. 1º** O encaminhamento, de forma eletrônica, de atos e termos processuais pelo sujeito passivo ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) será realizado conforme o disposto nesta Portaria. ( Redação dada pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009 )*

*(...)*

*§ 3º Para efeito do disposto no caput, a RFB informará ao sujeito passivo o processo no qual será permitida a prática de atos de forma eletrônica. ( Renumerado com nova redação pela Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009 )*

Assim, não havendo autorização expressa para ser intimado pelo meio eletrônico, a Recorrente não se enquadra item III do artigo 23 do Decreto 70.235/72, bem como por não haver intimação de permissão de atos da forma eletrônica da SRF para o Contribuinte, foi violado o que dispõe sobre a prática de atos e termos processuais, de forma eletrônica, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

Vejamos então a data da intimação por outros meios, conforme determina os itens I e II do supramencionado artigo.

Além da objurgada intimação por meio eletrônico, consta nos autos uma petição protocolizada pela Recorrente com data do dia 06 de junho de 2013, alegando que não recebe intimações por meio eletrônico e que somente teve acesso aos autos, após a decisão singular, nesta data.

De fato, como alhures dito, a intimação por meio eletrônico realizada no presente feito não guarda sintonia com a legislação de regência, mormente porque não: i) não há prévia indicação autorizadora da Recorrente para ser intimada por meio digital; e, ii) não há oferta de endereço eletrônico da Recorrente, por ela indicado.

Além disso, a Recorrente manifestou que houve erros quando da tentativa da leitura dos documentos digitais, fato esse que, *per se*, impediu o acesso pelo meio eletrônico, conforme se observa abaixo [fls. 1.777]:

*[...] 28. No entanto, referido termo não condiz com a realidade, pois em todas as tentativas de acesso ao conteúdo do Acórdão DRJ/SPOI n. 16-44.007 deparou-se com avisos de erro nos*

*seguintes termos: Há erro nesta página. Talvez o Acrobat não exiba a página corretamente. Entre em contato com a pessoa que criou o documento PDF para corrigir o problema (doc. 04) e 'Houve um problema ao ler este documento (14)' (doc. 05). De fato, a cópia do citado acórdão somente foi obtida após a realização de diligência pessoal na DERAT/SP no dia 06/06/2013.*

Diante disso, nas razões acima considero tempestivo o presente remédio recursivo, entendendo a data inicial da intimação da decisão de piso o dia 06 de junho de 2013, onde o trintídio venceria no dia 06 de julho, e, como a data da protocolização do remédio recursivo foi o dia 29 do mesmo mês e ano, o que deságua na tempestividade.

Assiste razão a Recorrente.

### **DA NECESSIDADE JULGAMENTO EM CONJUNTO COM OUTRO PROCESSO**

Requer o apensamento do presente processo com o de nº 19515.722.062/2012-46, oriundo da mesma ação fiscal, cujas infrações apontadas decorrem de causa comum e os fatos a elas relacionados são os mesmos.

Segundo a Recorrente, evitar-se-á a prolação de decisões contraditórias entre si, nos termos do art. 6º, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n 256/09.

A decisão de piso entendeu que os processos em comento são processos administrativo fiscais autônomos, razão pela qual não foram reunidos e apensados, mas que foram julgados na mesma sessão.

Tenho que seria de boa prudência apensar os autos, eis que oriundos de uma mesma ação fiscal, evitar-se-ia decisões contraditórias. Mas, por outro lado, como dito pela decisão singular, são processos autônomos, cujos quais comportam julgamento distintos.

Assim, para evitar desperdício de tempo, é de boa prudência que ambos sejam julgados apartados mas na mesma sessão, como ocorre no caso em tela..

Com razão em parte, mas que não há de ser acolhido, até porque não modificará nenhuma decisão.

### **DO LEGÍTIMO ENQUADRAMENTO DA RECORRENTE COMO AGRO-INDÚSTRIA DURANTE A FASE PRÉ-OPERACIONAL.**

Diz que foi fundada em 2006, tendo como objeto social ser uma das maiores produtoras de etanol do país, mediante industrialização de produção própria e de terceiros.

Alega que até 31 de maio de 2008 já havia investido aproximadamente 610 milhões de reais dos 1,78 bilhões de reais previstos. Mas, que não pode continuar com este ritmo de investimento, dado a crise mundial financeira, assolado em meados de 2008 e da inesperada queda de oferta de crédito no mercado financeiro, sendo seus planos adiados.

Argumenta que a definição dada pela Fiscalização e decisão singular de enquadramento de agroindústria, ou seja, ser ‘conditione sine qua non’, a industrialização de produção própria, não está estampado em nenhum dispositivo de lei que determine esta exigência em fase pré-operacional.

De fato, as despesas de um negócio podem ser de 2 tipos, as iniciais, ou pré-operacionais que se dá na fase inicial e num período só, e as despesas operacionais, ou seja, as constantes de manutenção, repetitivas e ou mensais. Em ambas são detalhados os inúmeros gastos da empresa, os custos operacionais antes e durante o desenvolvimento das atividades da empresa, as taxas de franquia ou de seguro, entre outros.

## DESCONSIDERAÇÃO DO OBJETO DA EMPRESA

Nesse sentido a lição doutrinária de Paulo de Barros Carvalho, na obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 155 a 156:

Voltando ao caso concreto, a Lei nº. 10.256, de 9 de julho de 2001 ao descrever os dados da relação, ou melhor, ao identificar o sujeito passivo da relação jurídica tributária, a agroindústria, não trouxe qualquer elemento de *discrímen* relacionado à preponderância, na industrialização, de matérias-primas próprias ou de terceiros, não cabendo à fiscalização fazê-lo, sob pena de invadir esfera de competência que não lhe é própria.

Basta para o citado dispositivo legal que haja utilização integral de produção própria ou utilização de produção própria e de terceiro, não havendo que se falar, nesse último caso, em preponderância de um ou de outro.

O que ocorreu no caso em tela é uma desconsideração não da personalidade jurídica da Recorrente ou de alguma interposta, mas sim do objeto social.

A desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa para configurar o vínculo empregatício de supostos empregados da (s) interposta (s) encontra guarida para análise e decisão dois ramos do direito: i) o Direito Civil admite a desconsideração da personalidade jurídica desde que, esta medida extrema demonstre, nos casos excepcionais, a evidente caracterização de desvio de finalidade, confusão patrimonial ou, ainda, conforme vem entendendo o e. STJ, nas hipóteses de dissolução irregular sem a devida baixa na junta comercial; ii) o Direito do Trabalho, da mesma forma admite a desconsideração da personalidade jurídica se dos empregados da (s) preposta (s) houver com a ‘empresa mãe’ a configuração de vínculo empregatício que se dá pela onerosidade, pessoalidade, continuidade ou habitualidade e ou subordinação.

No caso em tela é a desconsideração do objeto social. Que, se não é uma questão nova é de tamanha complexidade para a sociedade contemporânea, que exige especialização no tratamento dos mais variados assuntos.

Assim, o direito de empresa, disciplina jurídica plenamente autônoma – embora com alguns aspectos regulados pelo Código Civil, mais do que nunca requer um olhar especializado. Não porque se trate de disciplina mais importante que as demais, mas porque a natureza de sua matéria é determinada e especial.

O direito de empresa tem natureza dinâmica, porque assim são as relações a que se propõe regular. Carvalho de Mendonça já alertava para a “força naturalmente expansiva, como produto histórico, imposto pela realidade econômica” do direito comercial.

E é esta mesma realidade econômica que acaba por determinar rumos à vida de milhões de pessoa em todo o mundo, mormente num país que relativamente novo procura desenvolver um mercado competitivo, sobretudo em matéria de energia, como é a empresa que em tela está.

Os grupamentos sociais, ao longo do tempo e ao redor do mundo todo, vêm reconhecendo a possibilidade da limitação dos riscos da atividade empresarial, como forma de incentivo a tal atividade, que agrega a si diversos valores sociais: o emprego, o recolhimento de tributos, o avanço tecnológico, o desenvolvimento para o lugar e o entorno onde se instalam iniciativas empresariais e a facilitação do acesso da população a bens e serviços, com o que a empresa cumpre sua função social, quando regular.

Como aperfeiçoamento da limitação da responsabilidade, desenvolveu-se a desconsideração da personalidade jurídica, como acima mencionado, cujo objeto, não olvidemos, é coibir o seu mau uso dos fins sociais das empresas, que almejam lucro sem esforços.

Feita esta pequena introdução, passemos ao caso concreto, onde a Fiscalização desconsiderou o objeto social da Recorrente alegando que:

• o contribuinte foi constituído em 02/2006, tendo como atividade econômica principal a "Fabricação de álcool" CNAE 19.31400;

• conforme dispositivos da Lei nº 8.212/91, regulamentada pelo Decreto nº 3.048/99, ao constituir-se como empresa, cabe ao contribuinte fazer seu auto-enquadramento, para fins de

*informar a utilização correta dos códigos de recolhimento das contribuições previdenciárias;*

*• o legislador estabeleceu, nos mesmos diplomas legais, que a qualquer momento, cabe ao órgão gestor analisar se este auto-enquadramento está de acordo com as normas em vigor e aplicadas para cada tipo de atividade. Havendo equívocos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil faz os devidos ajustes, nos respectivos códigos (CNAE, RAT, FPAS), e lança os valores que reputar devidos, e que deixaram de ser recolhidos, conforme disposto no art. 202, §§ 5º e 6º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99;*

*• o contribuinte se auto-enquadrou como agroindústria, e recolheu somente as contribuições descontadas dos segurados empregados e as destinadas a outras Entidades e Fundos Terceiros (Salário-Educação e INCRA). Em relação às demais contribuições a seu cargo o mesmo aplicou o instituto da substituição tributária, através do qual é recolhida a contribuição previdenciária incidente sobre a "comercialização da produção rural", valendo-se da sistemática prevista no artigo 22A da Lei nº 8.212/91. Tal entendimento poderia estar correto, se o contribuinte realmente tivesse industrializado a produção própria e de terceiros, o que de fato não aconteceu;*

*• para que um contribuinte seja enquadrado como agroindústria, é necessário que haja o processo de industrialização, o que não ocorreu, conforme declaração do próprio contribuinte em 09/09/2011, quando informou: "... nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 estava em fase pré-operacional, uma vez que sua primeira Unidade Industrial denominada Morro Vermelho somente foi inaugurada em 27 de agosto de 2010. Esse fato foi maciçamente noticiado, à época, conforme se depreende de inúmeras notícias veiculadas em diversos meios de comunicação, incluindo-se a imprensa especializada". O esclarecimento prestado, bem como as notícias apresentadas, encontram-se anexos a este relatório;*

*• portanto, ante o exposto pelo próprio contribuinte, conclui-se que não houve a industrialização no período do presente levantamento, sendo indevido o enquadramento como agroindústria;*

*• até 27/08/2010, data de inauguração de sua primeira usina, o sujeito passivo empregou grande quantidade de trabalhadores, milhares por mês, porém deixou de efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações a eles pagas, devidas ou creditadas, respaldado na assertiva de que o seu auto enquadramento na condição de agroindústria lhe permitiria efetuar tais contribuições sobre o faturamento;*

*• ademais, uma parcela bastante expressiva dos segurados empregados que constam nas folhas de pagamento do sujeito passivo exerce atividades variadas, de natureza administrativa, não relacionadas com o meio rural. No caso, verifica-se o pagamento de altos salários, incompatíveis com os salários pagos aos trabalhadores da atividade rural. Significa dizer,*

*portanto, que o sujeito passivo se prevalece do enquadramento na condição de agroindústria para se elidir do pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre os altos salários pagos a trabalhadores que, comprovadamente, desenvolvem suas atividades de natureza técnica e administrativa em outros setores que não os relacionados à atividade rural;*

*• conforme definição legal, expressa no artigo 22 A da Lei nº 8.212/91 e no artigo 201 A, do RPS, aprovado pela decreto nº 3.048/99, agroindústria é o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros;*

*.....'*

Em outras e simples palavras, sustentou a Fiscalização que a Recorrente teria realizado equivocado auto enquadramento como agroindústria para fins previdenciários, pois, no período autuado, não teria exercido atividade de industrialização de produção rural ou de terceiros; condição *sine qua non* para sua caracterização como agroindústria e adoção de regime de substituição da folha de salários pelo “valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”, nos termos do art. 22-A, da Lei n. 8.212/91.

Ainda, conforme referido relatório, embora a Fiscalização tivesse tomado conhecimento do fato de que a Recorrente esteve em fase pré-operacional durante todo o período autuado, essa entendeu que referida fase pré-operacional não estaria configurada, pois “o contribuinte ficou por um longo período contabilizando despesas operacionais como sendo pré-operacionais, inclusive as referentes ao pagamento mensal de salários de seus empregados, nas mais diversas funções, durante 03 (três) anos”.

Por fim, sustentou a Fiscalização que “a sistemática de enquadramento adotada pelo sujeito passivo, além de incorreta, como já exposto acima, teve como objetivo precípua criar uma circunstância de elisão absoluta do encargo previdenciário, tendo em vista que, neste caso, estaria obrigado a efetuar o recolhimento incidente sobre a sua receita bruta auferida, mas não o fez (...)”. Alega que “há fortes indícios que o contribuinte vem utilizando um mecanismo de engenharia tributária, objetivando a redução dos encargos previdenciários”.

Decorrente disso, a Fiscalização procedeu ao desenquadramento da Recorrente como “pessoa jurídica agroindustrial” e realizou a apuração das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre a folha de salários de seus empregados, tal como se a Recorrente desenvolvesse exclusivamente atividades de natureza urbana.

Não obstante os argumentos apresentados pela acusação fiscal, entendo que esses não merecem acolhida. Explico.

Afirma a Recorrente que foi fundada em 2006 com o claro objetivo de se tornar uma das maiores empresas produtoras de etanol do país, mediante a industrialização de produção própria e de terceiros. E continua [fls. 1.787 e ss]:

*Desde a sua criação, a Recorrente tinha como metas globais:*

- A construção de 2 ou 3 pólos energéticos, compostos de 12 módulos industriais;*

49. Até 31/05/2008, já haviam sido investidos aproximadamente R\$ 610 milhões, dos R\$ 1,78 bilhões de investimentos totais previstos.

51. Em 08/10/2009, a Recorrente e a ETH Bionergia firmaram acordo de união para a formação da maior produtora de etanol do mundo, com capacidade de moagem de 37 milhões de toneladas de cana por safra, produção de 3 bilhões de litros de etanol por ano e 2.500 GWh de energia elétrica por ano, a partir da biomassa. Tal fato foi amplamente divulgado pela mídia nacional, conforme notícia veiculada pelo Jornal Folha de São Paulo, de 09/10/2009, a qual faz expressa referência às dificuldades financeiras da Recorrente antes de sua união com a ETH Bionergia (docs. anexos à impugnação)

52. Diante desse novo cenário e com a retomada dos investimentos, em meados de 2010, a Recorrente concluiu a implantação de duas unidades industriais – Morro Vermelho (GO) e Alto Taquari (MT), inauguradas em agosto e novembro, respectivamente. Em 2011, entraram em operação as unidades Costa Rica (MS) e Água Emendada (GO).

Realizando-se o cotejo dos argumentos apresentados, constata-se que a autoridade lançadora quer fazer crer a existência de elemento subjetivo de simulação ou dissimular a relação jurídica, tendo manifestado tratar-se de planejamento tributário.

Conforme a lei 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, caberia às empresas, pessoas jurídicas na qualidade de empregadores, contribuir com a organização da Previdência Social com base na sua folha de salário, à razão de vinte por cento,

e de um a três por cento sobre mesma base, como quantia variável, para financiar as prestações devidas no caso de ocorrência de acidente de trabalho (art. 22 e incisos).

Tal disposição encontrava-se, quando inaugurada, de acordo com os preceitos constitucionais adotados à época, que permitiam a incidência de contribuições sociais devidas pelo empregador sobre o faturamento, o lucro e a folha de salários, sendo que o dispositivo constitucional ainda não tinha sido alterado pela EC 20/98:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (redação anterior à EC 20/98)*

*Contudo, em 15 de abril de 1994, foi editada a lei 8.870(clique aqui), que tinha como finalidade a alteração de vários diplomas legais.*

Um dos diplomas alterados pela referida lei foi a própria Lei 8.212/91, no que tange à contribuição devida pelo empregador rural pessoa jurídica, que até então se enquadrava na regra geral do citado art. 22 e incisos.

A alteração promovida pela lei 8.870/94 consistiu no tratamento do empregador rural, cuja atuação girasse em torno da industrialização de sua própria produção rural ou de terceiros, que não mais teria contribuição calculada sobre a folha de salários, mas sobre o "valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado" (art. 25, § 2º da lei 8.870).

Houve, portanto, verdadeira substituição de contribuições à Seguridade Social, conforme se depreende da análise do art. 25 da lei 8.870/94:

*Art. 25. A contribuição prevista no art. 22 da lei 8.212, de 24 de julho de 1991, devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, passa a ser a seguinte:*

*I -dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;*

*II -um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.*

*(...)*

*§ 2º O disposto neste artigo se estende às pessoas jurídicas que se dediquem à produção agroindustrial, quanto à folha de salários de sua parte agrícola, mediante o pagamento da contribuição prevista neste artigo, a ser calculada sobre o **valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado. (grifo nosso)***

Tal dispositivo, contudo, padecia de inconstitucionalidade, principalmente pelo fato de não ser previsto à época, na Lei Magna, a incidência de contribuições sociais sobre a receita bruta, nem sequer sobre, em se tratando de Agroindústria, do "*valor estimado da produção agrícola própria*". Ademais, tal lei criou nova espécie de contribuição, o que deveria ter sido feito por meio de LC, conforme art. 154, I da Constituição.

Por essa e outras razões, foi oposta a ADIn 1.103-1/600-DF pela Confederação Nacional da Indústria, com base na argumentação de que (i) não havia a previsão de incidência de contribuição sobre receita bruta na carta Constitucional; (ii) de que a lei 8.870/94 possuía status de Lei Ordinária, e que para estabelecer nova contribuição social esta deveria ter sido promulgada por LC, em observância aos arts. 154, I e 195, §4º da Constituição; (iii) havia um atentado ao princípio da equidade, ao onerar a Agroindústria em maior quantia do que os outros empregadores; e (iv) que se buscava criar nova fonte de custeio da seguridade sem esgotar as outras já previstas.

O STF deu provimento à ADIn 1.103-1/600-DF, acolhendo a necessidade de LC para a instituição da referida contribuição, não prevista no texto constitucional, e declarando, portanto, inconstitucional o art. 25, § 2º da lei 8.870/94, nos seguintes termos:

*EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À SEGURIDADE SOCIAL POR EMPREGADOR, PESSOA JURÍDICA, QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL (§ 2º DO ART. 25 DA LEI Nº 8.870, DE 15.04.94, QUE ALTEROU O ART. 22 DA LEI Nº 8.212, DE 24.07.91): CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO QUANTO À PARTE AGRÍCOLA DA EMPRESA, TENDO POR BASE DE CÁLCULO O VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA PRÓPRIA, CONSIDERADO O SEU PREÇO DE MERCADO. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, art. 195, I E SEU § 4º) PRELIMINAR: PERTINÊNCIA TEMÁTICA. 1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94; não conhecida quanto ao caput do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada.*

*2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior.*

*3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria.*

*4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º da Lei nº 8.870/94.*

*(ADI 1103, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/1996, DJ 25-04-1997 PP-15197 EMENT VOL-1866-02 PP-270) (grifo nosso)*

Foi considerado inconstitucional o art. 25, § 2º da lei 8.870/94, devido (i) à sua base de cálculo, o "*valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado*", não estar incluído no conceito de faturamento, uma das bases previstas constitucionalmente, ao mesmo tempo em que não havia previsão de contribuição sobre receita bruta; e (ii) ao fato de que para impor nova base de cálculo ao contribuinte, necessário seria fazê-lo por LC, o que não foi feito, tendo em vista que a lei 8.870/94 possuía status de Lei Ordinária.

Contudo, posteriormente dois fatores atuaram no ordenamento jurídico brasileiro de modo que tal contribuição, declarada inconstitucional em 1996, retornasse a incidir sobre o contribuinte agroindustrial.

O primeiro deles foi o advento da EC 20/98, que alterou o art. 195 da Constituição, incluindo como base de cálculo das contribuições devidas pelo empregador a receita:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*b) a **receita** ou o faturamento (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*c) o lucro;(grifo nosso)*

O segundo, por sua vez, foi a edição da lei 10.256/2001 que novamente alterou a lei 8.212/91 ao nela inserir o art. 22-A, obrigando a Agroindústria à contribuir, para o financiamento da seguridade social, em percentual calculado sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção:

*"Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:*

*I -dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;*

*II -zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº8.213, de 24 de julho de 1991([clique aqui](#)), e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.*

(...)

*§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991 ([clique aqui](#)), não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) "(grifo nosso)*

A Agroindústria está obrigada, com a alteração legal trazida pela Lei 10.256/01, ao invés da contribuição sobre a folha de salários, a prestação de tributo à alíquota de 2,5% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção para a Previdência e seus custeios, 0,1% para a cobertura dos acidentes de trabalho e 0,25% para o SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural.

Para Castro e Lazzari (2005, p. 275) agroindústria:

*É a pessoa jurídica que industrializa produtos rurais de sua própria produção. A agroindústria explora duas atividades, uma agrária e outra industrial, em um mesmo empreendimento econômico, como, por exemplo: usina de açúcar com lavoura canavieira, frigorífico com pecuária, etc. Consideram também agroindústrias aquelas formadas por produtores rurais pessoas jurídicas que mantenham abatedouros de animais da própria produção.*

As agroindústrias, poder-se-ia dizer, utilizam os mesmos processos produtivos das indústrias. Uma das diferenças neste processo produtivo são as matérias-primas empregadas nas várias fases da cadeia produtiva. Nas indústrias, a matéria-prima não necessariamente precisa ser produtos oriundos diretamente do setor rural. Entretanto, nas agroindústrias a característica fundamental é a transformação de matérias-primas, predominantemente rurais.

Com o advento da Lei Complementar 104, publicada em 10 de janeiro de 2001, várias alterações foram introduzidas no Código Tributário Nacional. Indubitavelmente, a que vem causando maiores discussões é a que dispõe o art. 116, parágrafo único:

*“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”*

Destarte, depreende-se que foram conferidos poderes à autoridade administrativa para atuar em casos de dissimulação da ocorrência do fato gerador por parte do contribuinte, tornando tais atos ou negócios jurídicos como inexistentes.

A simulação, nas palavras do Profº Washington de Barros Monteiro, revela-se pelo “intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então, oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido”.

A simulação, uma das espécies de defeitos do negócio jurídico, está prevista no art. 102 do Código Civil Brasileiro. Conforme já salientado, o parágrafo único introduzido no art. 116 do Código Tributário Nacional dispõe acerca do termo dissimulação e não simulação.

A aplicação de conceitos de direito privado está prevista no art. 109 do CTN, a saber:

*“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”. (grifo nosso).*

Ora, não resta dúvida que o Direito Tributário pode lançar mão dos institutos de Direito Civil, mas conforme ressalva o próprio dispositivo legal, o Direito Tributário, como ramo autônomo, tem autonomia para definir os efeitos da aplicação dos institutos.

Posiciona-se a profª Mizabel Abreu Machado Derzi, no sentido de que “mediante a inserção de um parágrafo único no art.116, está autorizada a autoridade administrativa a desconsiderar, tão-somente, atos ou negócios jurídicos dolosamente dissimulados, fraudulentos, ou seja, aqueles que visam a ocultação do fato gerador ou de elementos constitutivos da obrigação.”

Logo, não basta a simples alegação por parte do Fisco de que ocorreu o fato gerador, necessário que a Fazenda Pública prove concretamente a existência do fato gerador ou que não sendo possível a exigibilidade de conduta diversa, o fato gerador teria ocorrido de qualquer maneira.

Pois bem, com todas as vênias ao trabalho da autoridade fiscal, o que se apresenta na Informação Fiscal não pode ser acolhido por este Órgão Julgador, haja vista que inexistente qualquer alegação e/ou demonstração da ocorrência de simulação, dissimulação ou fraude na relação jurídica existente.

Ora, são incontroversas<sup>1</sup> as informações da Recorrente quanto ao período preparatório ou pré-operacional que antecedeu o início efetivo das operações sociais da

<sup>1</sup> CPC:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

I - notórios;

II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/04/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Assinado digitalmente em

09/04/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

REA

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empresa. É certo que uma empresa rural em fase pré-operacional continua sendo empresa rural. O mesmo ocorre com a agroindústria<sup>2</sup>, que, não obstante o início de sua produção agrícola, depende da conclusão de sua planta industrial para ingressar na fase operacional.

É certo que as Despesas pré-operacionais são despesas registradas (pagas ou incorridas) durante o período que antecede ao início das operações sociais da empresa, necessárias à sua organização e implantação ou ampliação de seus empreendimentos<sup>3</sup>. Ou seja, todas as despesas necessárias a organização ou ampliação de empresas, inclusive aquelas de cunho administrativo, são despesas pré-operacionais.

A duração da fase pré-operacional depende de uma série de variáveis, tais como o tipo de atividade, a disponibilidade de recursos financeiros, o tamanho do empreendimento, a ocorrência de fatos externos. No caso, noticiou o Jornal “Estado de São Paulo” de 09/10/2009 a situação financeira da Recorrente (em fase pré-operacional) e a ETH Bioenergia (já operacional), tendo ficado evidenciado a importância do início das operações da empresa para subsistência do próprio empreendimento [fls. 1.790]:

*[...] O fato da Brenco ter se concentrado em grandes projetos greenfield, e não contar com um fluxo de caixa constante, deixou a empresa sem liquidez durante a crise financeira de 2008, o que a levou à procura de sócios para tocar o projeto. Até o momento, nenhuma das quatro usinas em construção da Brenco entrou em*

<sup>2</sup> Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 1º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

§ 7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

*operação, porque a empresa deixou de honrar seus pagamentos com as empresas de máquinas e equipamentos.*

Razoável, nesse contexto, a afirmação da Recorrente de que foi severamente prejudicada pela indesejada manutenção do seu estado pré-operacional causada pela escassez de recursos financeiros, bem como pela necessidade de arcar com o custo relativo aos trabalhadores rurais contratados para lidar com sua produção de cana-de-açúcar, que já se encontrava em pleno andamento. Neste ponto, não é razoável supor que a Recorrente

*[...] tenha investido milhões de reais na criação de um empreendimento, contrataria milhares de empregados para atuar nas áreas rurais, pagando-lhes os salários combinados, para, ato contínuo, manter voluntariamente o empreendimento em estado pré-operacional, mediante a não implementação de usinas de produção de etanol e cogeração de energia elétrica a partir da biomassa, as quais intuitivamente possuem um potencial de geração de receitas (e de lucro) muito maior do que a mera venda da cana-de-açúcar produzida, apenas com o objetivo de reduzir os encargos previdenciários [fls. 1.791].*

Em respaldo, salienta a Recorrente que, no período autuado, realizou ações para a implantação de suas usinas para a produção de etanol e cogeração de energia elétrica, como se comprova por meio de contratos firmados desde 2007 para a construção e montagem de suas plantas industriais. Estes contratos evidenciam a convergência dos atos praticados pela Recorrente para o pleno exercício de suas atividades agroindustriais, o que afasta a alegação de que o enquadramento da Recorrente como agroindústria “teve como objetivo precípua criar uma circunstância de elisão absoluta do encargo previdenciário”.

Nesse sentido, veja-se que o art. 22A, da Lei nº 8.212/91, ao determinar a substituição de recolhimentos sobre folha de salários por contribuições sobre receita bruta para empresas agrícolas e agroindustriais em pleno funcionamento, buscou incentivar tais atividades ante a sazonalidade inerente às atividades agrícolas e agroindustriais. Considerado tal fundamento, não é razoável supor que referido regime de tributação seja afastado durante o período de formação e implementação daquelas mesmas atividades descritas no art. 22A da Lei nº 8.212/91, ou seja, não há sentido econômico em determinar que a empresa agroindustrial ainda em formação (fase pré-operacional) seja submetida a regime de apuração de contribuições previdenciárias diverso daquele previsto para a fase operacional.

Noutra linha, questionou a Fiscalização em relação à forma de contabilização das despesas da Recorrente durante o período pré-operacional, tendo afirmado que “segundo as regras do Conselho Federal de Contabilidade, no subgrupo do Ativo Diferido (que foi extinto com a edição da Medida Provisória nº 449/2008) poderiam ser contabilizadas apenas as despesas para implantação do empreendimento, como as incorridas na elaboração do Estatuto, elaboração de projetos e despesas com treinamento de pessoal. No caso em questão, não se vislumbra este entendimento, pois o contribuinte ficou por um longo período contabilizando despesas operacionais como sendo pré-operacionais inclusive as referentes ao pagamento mensal de salários de seus empregados, nas mais diversas funções, durante 03 (três) anos”.

Em princípio, o objetivo da existência do ativo diferido era a equivalência, no tempo, da amortização das despesas incorridas pela empresa na fase pré-operacional, às receitas decorrentes de referida operacionalização. Assim, quando a empresa incorria em

despesas relacionadas ao desenvolvimento, construção e implantação de projetos antes de estes apresentarem receitas, deveriam referidas despesas ser registradas como ativo diferido. No futuro, quando surgissem as receitas referentes a referido ativo diferido, este seria passível de amortização.

Segundo o FIPECAFI, em sua versão de 31 de dezembro de 2006, “os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais (ou aos custos), no período de tempo em que estiverem contribuindo para formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior a seu início de operação”.

Veja-se que o objetivo da escrituração do ativo diferido não era tornar a despesa permanentemente indedutível, mas sim permitir a dedutibilidade do dispêndio quando o projeto que lhe deu causa estiver produzindo receitas. Na verdade, “representam, muitas vezes, gastos cuja dedutibilidade seria como despesas operacionais, caso a atividade a que se referem estivesse já produzindo receitas ou benefícios”. Como exemplo, o FIPECAFI apresenta “o caso de gastos incorridos com pessoal administrativo, outras despesas gerais e administrativas, e demais gastos específicos (desde que não sejam parte do imobilizado), os quais são necessários ao desenvolvimento de um projeto. Pelo fato, entretanto, de os benefícios desse projeto ocorrerem em resultados futuros mediante geração de receitas, tais gastos são ativados para amortização futura, para manter o critério de contraposição de receitas e despesas”.

Note-se, no entanto, que “A condição para seu diferimento é que, **SEMPRE**, haja razoável segurança da realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham cobrir custos e despesas futuras e gerem margem para atender à amortização desses diferidos e à depreciação dos bens do imobilizado correspondentes.”

Com isso, o registro de determinado dispêndio como ativo diferido demandava a identificação de duas condições, a saber:

*1º) o dispêndio deve referir-se a projetos cuja operação não tenha iniciado;*

*2º) deve haver razoável segurança da realização de receitas futuras.*

Todavia, tem razão a Autoridade Autuante, quando remetesse ao texto literal do art. 179, V da Lei das SA (já revogado) ao falar que seriam contabilizadas no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que “contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”.

No entanto, o conceito de “formação do resultado de mais de um exercício social” não se atem ao simples fato de o gasto eventualmente auxiliar um acréscimo no resultado futuro, tendo em vista que isso é decorrência lógica do próprio princípio da continuidade. É dizer: logicamente há diversos gastos que contribuem para o acréscimo no resultado de exercícios futuros, como por exemplo o treinamento interno de pessoal (já que o empregado irá trabalhar melhor e produzir mais) e os gastos com publicidade (tendo em vista que a clientela irá aumentar e se fidelizar).

Enfim, há diversos gastos que contribuirão para a formação de exercícios futuros. Todavia, para classificar um gasto no ativo diferido é necessário uma relação direta, identificada e documentada entre os custos e despesas incorridos e as receitas a serem obtidas em períodos futuros. Este é o posicionamento do Instituto dos Auditores Independentes do

Brasil esboçado por meio da NPC VIII (Normas e Procedimentos de Contabilidade), que trata especificamente do grupo “Diferido” e somente foi revogada em 24/05/2011, tendo em vista a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais. Confira-se:

*O conceito de “formação do resultado de diversos períodos”, que caracteriza os itens classificáveis como ativos diferidos, pode ser definido como uma relação direta, identificada e documentada, entre certos custos ou despesas incorridos em um certo momento, geralmente não identificáveis com ativos físicos, e receitas a serem obtidas em períodos futuros.*

(...)

*Neste ponto, é necessário insistir na importância da relação entre as despesas diferidas e as receitas esperadas, para cuja geração essas despesas devem contribuir de forma inequívoca. O conceito de diferimento de despesas nasce com a esperança de se obter receitas em períodos futuros que não se poderiam originar se as despesas diferidas não tivessem sido incorridas. Portanto, não poderão diferir-se aqueles itens vinculados a projetos abandonados e que, conseqüentemente, não produzirão receitas, nem tampouco os itens ligados a projetos de viabilidade duvidosa. Neste último caso, a amortização total e imediata das despesas diferidas atende ao princípio básico de conservadorismo.*

Daí é que a interpretação sistemática do dispositivo permite aferir que o conteúdo das contas que integram o Ativo Diferido têm relação a projetos futuros dos quais certamente irão decorrer receitas. Frisa-se: é necessária a vinculação direta, identificada e documentada entre os gastos que serão diferidos e as receitas que serão auferidas no futuro. Desta forma, é interessante notar que o próprio art. 325 do RIR dá essa idéia, pois o §1º, que dispõe quando deveria iniciar a amortização do ativo diferido, remete ao início das operações do projeto cujas despesas foram registradas sob referida conta. Veja-se:

*Art. 325. Poderão ser amortizados:*

*I o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):*

*a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;*

*b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;*

*c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;*

*d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;*

e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas de que trata o art. 328;

**II os custos, encargos ou despesas, REGISTRADOS NO ATIVO DIFERIDO, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:**

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "a");

b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o **caput** do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o § 1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");

d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "c");

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "d");

f) os juros durante o período de construção e préoperação (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "a");

g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do empreendimento inicial (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "b"); h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "c").

§ 1º A amortização terá início (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º):

I no caso da alínea "a" do inciso II, a partir do início das operações; II no caso da alínea "d" do inciso II, a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações; III no caso da alínea "e" do inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações.

§ 2º Não será admitida amortização de bens, custos ou despesas, para os quais seja registrada quota de exaustão (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 6º).

Vê-se, assim, que não se trata de ativação pura e simples do gasto, mas sim a transmutação provisória de uma de um custo ou despesa (pré) operacional em ativo (diferido), com objetivo de amortização futura. Neste sentido, leiam-se precedentes deste Conselho, *in litteris*:

**IRPJ PERÍODO PRÉ-OPERACIONAL.**

*Os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração devem ser amortizados a partir do início das operações, independentemente do resultado positivo ou lucro.*

*Quando a implantação da empresa se processar por etapas, cada fase da implantação deve ser bem definida, a fim de que a amortização das despesas préoperacionais fique vinculada a cada etapa (PN/CST nº 110/75). IRPJ LANÇAMENTO OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO INEXATA. Quando o contribuinte emite as notas fiscais de serviços e escritura o Livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados instituído pela Prefeitura Municipal e estas receitas são contabilizadas a débito da conta Ativo Diferido (Custos/Despesas e Receitas préoperacionais) e não declara receitas, por entender que se encontra em fase préoperacional ou de implantação, está tipificada a infração definida na legislação tributária como de declaração inexata e não a omissão de receita (PN/CST nº 20/84). (acórdão 101.94001)*

**FASE PRÉ-OPERACIONAL.**

*DIFERIMENTO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS. INÍCIO DA ATIVIDADE OPERACIONAL. As receitas e despesas de empreendimentos em fase préoperacional são classificadas no ativo diferido, para amortização no prazo mínimo de 5 anos. O início da atividade operacional se dá quando o equipamento ou instalação passa a operar em sua plena capacidade. (acórdão 103.21933)*

Nesse sentido, o entendimento da acusação fiscal não encontra respaldo no conceito de ativo diferido previsto no art. 179, V, da Lei nº 6.404/75 (hoje revogado) e, conforme alegado pela Recorrente, não há identidade da abrangência deste com os ajustes introduzidos pela Lei nº. 11.638/07 para atualização das regras contábeis brasileiras e harmonização dessas regras com os pronunciamentos internacionais, em especial os emitidos pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, por meio dos *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. Referidas regras, ao contrário do que se acusou, não determinaram limitação das despesas pré-operacionais apenas aos gastos indicados pela Fiscalização, conforme consta da própria Resolução CFC nº 1.159/2009, cujos itens 11 a 17 e 24 a 30 [fls. 1.796 e ss]:

**Extinção do Ativo Diferido**

*11. O subgrupo do ativo diferido foi extinto com a edição da MP nº. 449/08, que acrescentou o art. 299-A à Lei nº. 6.404/76 (Lei das S/A).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Assinado digitalmente em

09/04/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA COR

REA

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**12. As entidades em fase pré-operacional que continuaram contabilizando os gastos pré-operacionais ao longo do exercício de 2008, em conformidade com a Lei nº. 11.638/07, devem, a partir de 5/12/08, realizar os registros contábeis dos referidos gastos, em contas de resultado.**

[...]

16. Dessa forma, o grupo Ativo Permanente foi extinto e foi criado o grupo Ativo Não Circulante, que passou a ser composto pelo ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

**17. É válido esclarecer que a Lei nº. 11.638/07 promoveu alteração no § 1º (alínea c) do art. 178 da Lei nº. 6.404/76, onde ainda se manteve o grupo Ativo Permanente, dividido em Investimentos, Intangível e Diferido. Esse artigo, entretanto, foi novamente alterado pela MP nº. 449/08, cuja nova redação trouxe a extinção do grupo Ativo Permanente e do subgrupo Ativo Diferido. Dessa forma, as demonstrações contábeis elaboradas na data de 31/12/08 devem observar a última redação dada ao referido art. 178 da Lei nº. 6.404/76.**

[...]

24. A Lei nº. 11.638/07 restringiu o conceito do Ativo Diferido. A MP nº. 449/08, por sua vez, extinguiu esse subgrupo.

25. Dessa forma, na data de transição (1º/01/08), as entidades devem analisar o saldo existente nesse subgrupo na data de 31/12/07 e, se for o caso, reclassificar:

(a) para o ativo imobilizado aqueles gastos vinculados ao processo de preparação e colocação em operação de máquinas e equipamentos. Tais gastos incluem todos os custos vinculados à sua aquisição ou construção e todos os demais necessários a colocá-los em condições de funcionamento (transporte, seguro, tributos não recuperáveis, montagem, testes, etc.);

(b) para o intangível aqueles gastos que se enquadrarem nesse conceito, em conformidade com a NBC TG 13 - Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08; e (c) para o resultado do período os demais gastos pré-operacionais de treinamento de pessoal administrativo ou de pessoal de vendas ou outros que não se qualifiquem nas alíneas (a) e (b).

26. Após as reclassificações tratadas nas alíneas (a) e (b), as entidades têm a opção de manter os saldos contabilizados até 31/12/2007 dos gastos pré-operacionais (que se enquadrarem na alínea (c) acima) como ativo diferido, até a sua total amortização, ou de ajustar o referido saldo à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

27. Se a entidade optar pela manutenção do diferido como ativo, deve manter o subgrupo Ativo Diferido no grupo Ativo Não Circulante e dar seguimento ao processo de amortização.

**28. Em situação de pré-operacionalidade, a entidade deve registrar no subgrupo do ativo diferido os gastos pré-**

*operacionais de treinamento de pessoal, administrativo ou de pessoal de vendas ou assemelhados e as despesas com pesquisa, ou qualquer outro gasto não classificável no imobilizado ou intangível, ocorridos antes da edição da MP nº. 449/08, ou seja, no período compreendido entre 1º/01/08 e 4/12/08.*

*29. A partir de 5/12/08 (data da publicação da MP nº. 449/08), aqueles tipos de gastos devem, nas entidades em fase pré-operacional, ser registrados no resultado como despesa do período.*

*30. De forma análoga ao procedimento adotado na data de transição (1º/01/08) para o saldo existente em 31/12/07, as entidades em situação pré-operacional devem novamente analisar o saldo dos gastos pré-operacionais existentes em 4/12/08, podendo optar em manter o referido saldo como ativo diferido, até a sua total amortização, ou optar em ajustá-lo para o resultado do período. Nesse contexto, deve ser observada a uniformidade na adoção do referido procedimento, considerando a opção feita quanto à data de transição.*

*[Grifo no original]*

Como bem afirmado pela Recorrente, nos termos do item 25 da referida Resolução CFC nº 1.159/2009, a extinção da conta de Ativo Diferido e a consequente destinação dos saldos existentes para (a) o ativo imobilizado, (b) intangível ou (c) conta de resultado do período, não transformaram os gastos pré-operacionais em operacionais, pois determinaram apenas alteração na forma de registro contábil daquelas despesas, sendo equivocada a alegação de que as despesas pré operacionais da Impugnante estariam limitadas apenas à "elaboração do Estatuto, elaboração de projetos e despesas com treinamento de pessoal".

Observa ainda que a Fiscalização, embora descaracterize a Recorrente como "agroindústria" durante sua fase pré-operacional, não indica claramente qual seria a atividade praticada pela Impugnante neste período ou qual seria seu correto enquadramento, para fins de apuração das contribuições previdenciárias. Nos termos dos autos de infração lavrados o fisco limita-se a apurar as contribuições supostamente devidas segundo as regras aplicáveis às empresas urbanas ou exclusivamente industriais.

A demonstrar tais fatos, a Recorrente junta aos autos robusta prova documental que comprova o pleno exercício de sua atividade rural, bem como a realização de operações de venda desta produção, tais como: Apresentação Institucional de junho/2008; Plano Diretor Agrícola; Fotos das áreas rurais e maquinados utilizados pela Impugnante; Demonstrativo das áreas plantadas; Contratos de compra e venda de cana-de-açúcar; Controle de fluxo contábil/financeiro Contrato cerradinho; Regime Especial de ICMS para operação de venda de cana-de-açúcar; Relação de fazendas; Demonstrativo de estimativa de produção por fazenda; Orçamento agrícola Morro Vermelho; Demonstrativo de aplicação de calcário; Análise do custo de valor de produção em relação à cana-de-açúcar vendida; Demonstrativo de áreas a colher; Demonstrativo de produção/corte de cana; Demonstrativo de estimativa de produção; Controle de cana (produção própria e terceiros); Demonstrativo de áreas Água Emendada; Demonstrativo de custos; Planejamento agrícola das usinas; Resumo preparo do solo, 2009/2010; Inventário das Operações/Prestações de Serviço; Relatório dos trabalhadores contratados no período atuado com a indicação de sua respectiva função e centro de custo;

Demonstrativo de apuração das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural da empresa; Cópia das GFIPs e respectivas GPSs relativas ao recolhimento previdenciário; Relatório das atividades operacionais da Impugnante no ano base de 2010; Relatório de venda de cana-de-açúcar no ano base de 2010.

Particularmente em relação aos trabalhadores da Recorrente contratados no período autuado, verifica-se que se tratam, em sua expressiva maioria, de trabalhadores rurais estritamente ligados às atividades rurais, motivo pelo qual não procede a alegação da Fiscalização no sentido de que a Impugnante teria se prevalecido de sua condição de agroindústria para elidir o pagamento da contribuição previdenciária sobre os salários dos trabalhadores não relacionados à atividade rural.

Diante de todos os elementos, argumentos e documentos analisados, entendo que deveria a autoridade fiscal ter fundamentado e provado a suposta existência dos elementos permissivos à desconsideração do negócio jurídico. Ao revés disso e dos instrumentos normativos disponíveis, resolveu trilhar pelo subjetivismo.

Portanto, inexistindo vedação legal e não demonstrada a existência de simulação e fraude, não há como acolher a pretensão fiscal.

Desta forma, não vejo como desconsiderar o objeto social da Recorrente, a uma porque não encontro na legislação de regência dispositivo autorizador, e tão pouco nos outros ramos do direito autorização ou parâmetros que venham conferir tal medida, como ocorre na desconsideração da personalidade jurídica. E, sobretudo, deixo de desconsiderar o objeto social da Recorrente, eis que não basta ao Fiscal observar que o contribuinte não acode aquele fim, mas, sobretudo, comprovar cabalmente que ele está a exercer outra finalidade, o que não ocorreu no caso em tela.

### DA MULTA

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Sendo assim, mister que tenhamos em mente que enquanto não preclusa a oportunidade para a oposição algum remédio processual e ou se estes não tiverem transitado em julgado, possível será a aplicação do dispositivo supramencionado, uma vez que não há nada definido juridicamente, ou seja, não há trânsito em julgado.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96, desde que, como alhures dito, o ato não se encontre definitivamente julgado, como é o caso em tela.

Este pensar, da mesma forma vêm se posicionando nossos Tribunais, *in verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO DA JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROVA PERICIAL INDEFERIDA. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 106, DO CTN. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI Nº 1.025/69.

....

O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106, do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96 a fatos anteriores a 1997.

...

(STJ, REsp 653645/SC, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21/11/2005)"

"EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "c", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

1. O ART. 106, do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributária. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem as fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizados, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, do CPC. (STJ, REsp 94511/PR, 1ª T., Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ.: 25/11/1996)"

Assim, para valer a regra da retroatividade benéfica da lei, estampada no artigo 106 II, C do Código Tributário Nacional, no caso em tela a multa a ser aplicada é aquela que se encontra no artigo 61 da Lei 9.430/1996.

## CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, estando o presente Recurso Voluntário em pleno ajuste com a legislação, inclusive tempestividade, dele conheço para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, aplicando-se-lhe a multa mais benéfica pela retroatividade que beneficia o contribuinte, sendo a melhor a do artigo 61. da 9.430/96.

## É como Voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, Assinado digitalmente em

09/04/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por WILSON ANTONIO DE SOUZA COR

REA

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

*(assinado digitalmente)*

CÓPIA

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa, acompanhando suas conclusões nas demais questões.

Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

...

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

...

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Para tanto, devemos comparar as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

**II - para pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal de lançamento*:**

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

**III - para pagamento do crédito *inscrito em Dívida Ativa*:**

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcèlement, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado

*dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

...

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

**Lei 9.430/1996:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**;*

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando os mesmos fatos jurídicos forem verificados pelo Fisco (**falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata**).

O relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

**Lei 8.212/1991:**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

...

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.***

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria verificar as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação**

**acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento).**

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto pela negativa de provimento do recurso nesta questão, para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, como ocorre de ofício pela autoridade executora do acórdão, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme determinado pela legislação atual.

### **CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, acompanho o relator em seu voto, exceto quanto à questão da multa, em que nego provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira